

N° 380278

M. et Mme A...

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies

Séance du 7 octobre 2015

Lecture du 9 novembre 2015

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Le pourvoi vous confronte à une délicate question d'articulation dans le temps de deux dispositifs d'exonération fiscale ou plutôt, sans que nous sachions très bien si cela complique ou simplifie les choses, de deux versions successives d'un même dispositif.

Ce dispositif est posé à l'article 44 *sexies* du code général des impôts et consiste, quelle que soit la version applicable, à exonérer d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés les entreprises nouvelles exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, à raison des bénéfices qu'elles réalisent pendant deux ans à compter de leur création. Deux conditions sont en particulier à remplir : l'une est relative à la date de création de l'entreprise, qui doit être comprise entre deux bornes fixées par la loi ; l'autre est relative au lieu d'implantation du siège social et des moyens d'exploitation de l'entreprise¹, qui doit être situé dans des zones délimitées par décret.

Dans sa version issue de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003, l'article 44 *sexies* rendait l'exonération applicable aux entreprises **créées entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009**. La création devait intervenir dans les zones d'aménagement du territoire, les zones de revitalisation rurale ou les zones de redynamisation urbaine. Les **zones d'aménagement du territoire**, qui nous intéressent en l'espèce, étaient entendues comme les « zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels ». Leur périmètre était fixé par le décret n° 2001-312 du 11 avril 2001 relatif à la prime d'aménagement du territoire, dont l'article 12 précisait qu'il s'appliquait « jusqu'au 31 décembre 2006 ». Cette date correspondait à une échéance européenne : les aides de l'article 44 *sexies* relèvent en effet du régime des aides dites « à finalité régionale » qui, par dérogation au principe selon lequel les aides d'Etat doivent être individuellement notifiées à la Commission européennes, font l'objet d'une autorisation *ex-ante* pour une période déterminée. Cette période expirant fin 2006, il était prévu que le zonage soit révisé en fonction.

¹ Sur la portée de cette condition d'implantation, CE, 27 juin 2008, C..., n° 301403, T. p., RJF 11/08, n° 1168, concl. L. Olléon ; DF 2008, n° 38, comm.491 ; CE, 16 juin 2010, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ entreprise spécialisée du bois et de l'habitat (ESBH)*, n° 325120, T. p.

Dans sa version suivante, issue de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificatives pour 2006, l'article 44 *sexies* appliquait l'exonération aux entreprises créées entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009 dans les zones de revitalisation rurale et les zones de redynamisation urbaine, et aux entreprises créées entre le **1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009** dans les **zones d'aide à finalité régionale**. Ces dernières zones, qui n'existaient pas dans le dispositif précédent, sont une version *remasterisée*, mieux adaptée à la terminologie et au paramétrage des aides communautaires, des zones d'aménagement du territoire, qui disparaissent du même coup. Les nouvelles zones sont fixées par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises.

Il y a donc eu un effort de tuilage entre les dispositifs législatifs. Pour les zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine, le dispositif issu de la LFR pour 2006 s'est intégralement et rétroactivement substitué au précédent. Pour les zones d'aménagement territorial remaniées en zones d'aide à finalité régionale, le dispositif issu de la LFR pour 2006 a entendu succéder à son prédécesseur à compter du 1^{er} janvier 2007, sans interférer avec lui pour la période antérieure. Les textes réglementaires se sont également succédé sans recouvrement à compter de cette date.

Une hypothèse, toutefois, n'a pas été expressément envisagée, tenant au fait que le dispositif d'exonération instauré valait initialement pour vingt-quatre mois : celle des entreprises créées aux dates correspondant à la version pré-LFR 2006 de l'article 44 *sexies* qui se sont retrouvées orphelines de zonage à compter du 31 décembre 2006 alors que leur période d'exonération courait encore potentiellement pour plusieurs mois. C'est de ce silence que se nourrit le litige que nous allons vous exposer.

M. A...est associé-gérant de l'EURL « Etiquettes et compagnie », exerçant une activité industrielle et commerciale de fabrication et de vente d'étiquettes. Elle a été créée le 1^{er} septembre 2005, en plein dans la zone temporelle couverte par le premier dispositif, et était alors implantée dans la commune d'Idron, dont le décret du 11 avril 2001 faisait une zone d'aménagement du territoire. Le 31 décembre 2006, ce décret devenait caduc, alors qu'il restait à la société dix mois d'exonération. Le 30 avril 2007, alors qu'il lui restait encore cinq mois d'exonération, elle déménageait l'ensemble de ses moyens de production dans la commune de Bizanos, tout en conservant à Idron son siège social. Il faut encore préciser, car ces circonstances sont lourdement mobilisées dans l'argumentation des parties, que Bizanos était une zone d'aménagement du territoire sous l'empire du décret du 11 avril 2001, mais n'est pas devenue une zone d'aide à finalité régionale par la suite.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité portant notamment sur la période 2007/2008, l'administration a considéré que ce transfert avait fait perdre à la société le bénéfice de l'exonération à compter du 1^{er} mai 2007. Elle a donc assujéti les époux A...à des suppléments d'IR correspondant, assorti des pénalités de retard. Le tribunal administratif de Pau et la cour administrative d'appel de Bordeaux ont rejeté leur demande en décharge de ces impositions.

Par son arrêt attaqué du 13 mars 2014, publié à la RJF, la cour a commencé par juger que, compte tenu des prévisions de la loi fiscale relatives au critère de date de création des entreprises, le régime d'exonération qui était et demeurerait applicable à la société « Etiquette et compagnie » était celui prévu par l'article 44 *sexies* du CGI dans sa version antérieure à la loi

du 30 décembre 2006. Elle a toutefois également estimé qu'à la date à laquelle l'entreprise a procédé au déplacement de ses moyens de production à Bizanos, cette dernière commune n'était plus désignée comme zone d'aménagement du territoire par aucun texte réglementaire en vigueur et que, dès lors, elle avait cessé d'avoir ses moyens d'exploitation implantés dans une zone à finalité régionale et ne remplissait donc plus les conditions mises par l'article 44 *sexies* pour continuer à bénéficier de l'exonération.

Cette position va peu ou prou dans le sens de la doctrine administrative, postérieure aux impositions en litige mais antérieure à l'arrêt, selon laquelle « les exonérations en cours au 1^{er} janvier 2007 accordées sur la base [des zones d'aménagement du territoire] s'appliquent jusqu'à leur terme », étant entendu que l'exonération ne peut plus s'appliquer en cas de transfert postérieur au 1^{er} janvier 2007 d'une entreprise initialement implantée avant le 1^{er} janvier 2007 en zone éligible vers une zone initialement éligible mais devenue non éligible depuis cette date (Inst. 24 juillet 2009, 4 A-12-09 n° 9 ; Doc. fiscale Lefebvre BIC-XVIII-1060).

Le moyen principal est tiré de l'erreur de droit à avoir estimé que la société ne remplissait plus les conditions mises à l'exonération à compter du transfert, alors que ces conditions doivent s'apprécier au regard du cadre juridique en vigueur à la date de la création de l'entreprise, qui constitue le fait générateur de l'exonération d'impôt.

Avant d'y répondre, nous voulons préciser que la cour a, à notre sens, au moins eu raison sur deux points, que vous ne pourrez pas contourner pour résoudre le moyen d'erreur de droit invoqué.

Premièrement, la cour a eu raison d'estimer que l'entreprise, parce qu'elle a été créée le 1^{er} septembre 2005, est entièrement régie par les dispositions de l'article 44 *sexies* dans leur version antérieure à la LFR pour 2006, à l'exclusion du régime d'exonération mis en place par cette dernière. Ce point semble évident, puisque les termes mêmes de la loi disposent que le nouveau régime n'est applicable qu'aux entreprises créées à compter de 2007. Il mérite d'être rappelé, car il rend à notre sens inopérante la circonstance, pourtant brandie par l'administration et mobilisée par sa doctrine, que la commune de Bizanos n'est pas, dans le nouveau régime, applicable à compter du 1^{er} janvier 2007, incluse dans le périmètre des zones d'aide à finalité régionale.

Cela ne met toutefois pas totalement hors-jeu le nouveau zonage issu du décret du 7 mai 2007. Comme on l'a vu, dans le dispositif législatif applicable, les zones d'aménagement du territoire s'entendent de celles éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels. Or un décret n° 2007-809 du 11 mai 2007 relatif à la prime d'aménagement du territoire pour l'industrie et les services instaure, après la caducité du décret du 11 avril 2001, une telle prime, destinée à la promotion d'activités dans certaines zones du territoire national, énumérées dans les annexes du décret du 7 mai 2007, à savoir le décret relatif aux zones d'aide à finalité territoriale.

Deuxièmement, la cour a eu raison, même si ce point est moins nettement réglé par le texte, de fonder son raisonnement sur l'idée que l'appréciation du respect des conditions d'implantation fixées par l'article 44 *sexies* dans sa version applicable doit s'effectuer de façon continue. Certes, l'article 44 *sexies* fait de la création de l'entreprise le fait générateur du régime d'exonération. Il serait envisageable au regard de sa lettre d'estimer que, dès lors

qu'une entreprise s'est créée à la bonne date en implantant son siège et ses moyens de production dans une zone éligible, elle devrait bénéficier pour toute sa durée préfixée par le texte de l'exonération, quand bien même elle déménagerait un mois plus tard dans une zone non éligible. Mais une telle lecture dénaturerait à ce point le dispositif et créerait un effet d'aubaine si important qu'il nous semble inenvisageable de la consacrer. Vous raisonnerez donc dans le même cadre conceptuel que la cour, en partant du principe qu'une société qui cesse de satisfaire aux conditions mise à l'exonération au cours des deux ans que cette dernière dure cesse du même coup, à tout le moins pour l'avenir, de bénéficier de cette exonération. Ce point est inédit dans votre jurisprudence ; il s'inscrit toutefois harmonieusement aux côtés de la jurisprudence selon laquelle la circonstance qu'une entreprise procède, en cours d'exonération, à la reprise d'une activité préexistante (car les entreprises reprenant une activité existante sont exclues du champ de l'exonération), quelles qu'en soient l'ampleur, la date et les modalités, suffit à mettre fin, à compter de cette reprise, au droit à bénéficier de l'exonération prévue par ces dispositions (CE, 18 mai 2005, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ B...*, n° 270343, T. p., RJF 2005.832).

Reste à savoir si la cour a eu raison ou tort d'estimer que la société avait cessé, du fait de son déménagement, de remplir ces conditions. En réalité, la question revient à savoir si le respect des conditions s'apprécie – sauf dispositions contraires qui n'existent pas en l'espèce – au regard des critères en vigueur à la date de la création de l'entreprise, fait générateur de l'exonération, ou de façon glissante, potentiellement évolutive tout au long de la durée de vingt-quatre mois initialement ouverte.

Les deux thèses peuvent à notre sens parfaitement se soutenir et c'est avec modestie et prudence que nous vous inviterons à suivre la première piste, en l'espèce favorable au contribuable, qui conduit à la cassation.

La thèse de l'application glissante a pour avantage de maximiser la marge de manœuvre laissée à l'administration. Si le zonage est renvoyé au pouvoir réglementaire, c'est notamment dans l'idée, conforme aux règles de partage des compétences, qu'il doit pouvoir être facilement modifié. Or l'utilité fiscale d'une modification serait d'autant plus forte que cette modification prendrait effet pour le « stock » des entreprises exonérées en cours de période d'exonération.

Cette thèse ne va pas sans poser quelques difficultés. Elle ne suffit d'ailleurs ni à résoudre le cas particulier de l'entreprise de M. A..., ni même à rendre le dispositif maniable s'agissant des entreprises en cours d'exonération qui n'ont pas modifié leur situation dans la période interlope courant du 31 décembre 2006 au 7 mai 2007 pendant laquelle aucun zonage n'était applicable.

Il nous semble difficilement envisageable de juger, ce qui est pourtant la conséquence ultime du raisonnement de la cour, que l'absence temporaire de zonage applicable a eu pour effet de priver d'exonération, à hauteur de cette période, l'ensemble des entreprises éligibles pour lesquelles la période d'exonération ouverte par la loi n'était pas échue.

La première raison en est que telle n'a jamais été l'intention ni du législateur, ni du pouvoir réglementaire. Le législateur a clairement entendu, lorsqu'il a mis en place le dispositif, faire reposer l'incitation fiscale notamment sur un critère de durée. Lorsqu'il a modifié le dispositif en 2006, il ressort très clairement des travaux parlementaires qu'il n'a en

rien voulu le remettre en cause, mais simplement le toiletter pour l'avenir en le mettant en meilleure cohérence avec les règlements européens. Ces éléments éclairent l'intention du pouvoir réglementaire en 2007 qui, lorsqu'il a défini le zonage des nouvelles aides à finalité régionale, n'était tourné que vers l'avenir. Quant aux auteurs du décret de 2001, la caducité qu'ils avaient organisée était, on l'a dit, uniquement liée à la volonté de coller au calendrier européen.

La deuxième raison tient aux exigences de sécurité juridique et de confiance légitime qui, s'agissant d'aides octroyées dans le cadre de règlements européens, doivent surplomber votre raisonnement et qui sont d'ailleurs invoqués en l'espèce. Nous nous trouvons, nous l'avons dit, en présence d'un avantage fiscal dont la loi prévoit qu'il s'étend dans la durée, puisqu'elle pose que les bénéficiaires sont exonérés pour deux ans. Par votre décision CE, Plénière fiscale, 9 mai 2012, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ Société EPI*, n° 308996, p., vous avez jugé qu'un crédit d'impôt instauré par le législateur pour trois ans créait chez les contribuables une espérance légitime constitutive d'un bien au sens de l'article 1P1. Bien que l'hypothèse ne soit pas parfaitement transposable, nous ne pouvons nous empêcher de penser qu'elle colore l'attitude à suivre dans la présente affaire où il nous semble préférable, autant que faire ce peut, d'éviter de lire les textes comme induisant, s'agissant d'un dispositif incitatif à durée indicative préfixe, une solution de continuité. Ce sentiment est exacerbé par le fait que, tandis que c'est la loi qui pose le délai attendu de quatre mois, c'est du décret que découlerait son inapplicabilité.

Pour éviter ce hiatus dans le cadre d'une appréciation glissante du respect des conditions de l'exonération, deux solutions sont possibles dont aucune ne nous semble évidente.

La première solution, qui consisterait à faire rétroagir le décret du 7 mai 2007 au 1^{er} janvier 2007, nous semble assez acrobatique. Outre qu'elle suppose de faire l'effort d'attirer ce décret dans le champ du dispositif pré-2006 par le jeu du renvoi à la prime d'aménagement du territoire, elle suppose de mobiliser des outils - petite rétroactivité fiscale, jurisprudence relative aux vides juridiques - qui sont à réserver aux cas où l'intérêt général le commande, ce qui, surtout sans prise légale, nous semble inatteignable ici.

La seconde solution consisterait à soutenir que bien que juridiquement caduc pour l'avenir, le décret de 2001 aurait vu ses effets maintenus pour les entreprises en cours d'exonération. C'est en quelque sorte ce qu'a décidé l'administration dans son instruction fiscale, en laissant les exonérations des entreprises n'ayant pas déménagé courir. Et c'est sans doute pour tenir compte de la gêne suscitée par une telle fiction que l'administration a limité sa portée aux seules entreprises dont la situation géographique est demeurée inchangée. Dans ce schéma, le décret de 2001 continuerait d'être regardé comme applicable aux situations cristallisées à la date de sa caducité pour la durée d'exonération ouverte par la loi restant à courir. En revanche, toute modification de la situation de l'entreprise au regard des critères d'exonération posés par la loi aurait pour effet de décristalliser la situation et de faire perdre le bénéfice de l'exonération.

Si cette option nous a un temps séduite, nous trouvons finalement fragile le critère sous-jacent de décristallisation. Le cas d'espèce n'est parlant parce que, connaissant la fin de l'histoire, nous savons que la société « Etiquettes et compagnie » a déménagé, pendant la période de vide juridique, dans une zone qui ne serait pas, quelques semaines plus tard,

couverte par le nouveau zonage. Mais sauf à faire rétroagir ce décret, cette circonstance est normalement inopérante pour régler le sort des dé cristallisations intervenues en plein vide juridique. Dans ces conditions, que faudrait-il, juridiquement, d'un déménagement des moyens de production dans une commune qui, couverte au final par les deux zonages, ne l'était par aucun à la date du déménagement ? L'argument vaudrait tout aussi bien pour une entreprise ayant déménagé ses moyens de production tout en restant dans la même commune, puisqu'aucune commune n'était couverte par aucun zonage dans la période litigieuse. Au total, nous trouvons le critère du déménagement peu opérant ; quant au critère du déménagement « hors-zone » retenu par l'administration, il repose en réalité sur une vision rétrospective des choses.

Ces difficultés nous découragent quelque peu d'emprunter la voie de l'appréciation glissante. Et à la réflexion, nous doutons, indépendamment même de l'imbroglio calendaire de l'espèce, de son bien-fondé. Car admettons qu'un décret ait simplement, en cours de période, modifié un critère d'exonération, qu'il s'agisse du zonage ou du type d'activité exonérée : si la conséquence d'une telle modification devait être que, pour bénéficier de l'exonération, les entreprises déménagent ou modifient leur activité, qui plus est du jour au lendemain, elle serait proprement irréalisable. La modification en cours de période du décret aurait donc bien pour effet de paralyser la durée prévisionnelle instaurée par la loi.

Au final, nous pensons donc plus robuste de juger que, si le bénéfice de l'exonération pendant vingt-quatre mois exige que les conditions en soient respectées pendant toute cette période, ce respect s'apprécie, dans le silence des textes, au regard des critères en vigueur à la date d'octroi de l'exonération.

Cette lecture, le droit de l'Union ne nous semble pas l'interdire : s'il exige une révision périodique des cartes, il ne fait pas obstacle au maintien au-delà de la date butoir d'aides accordées pour vingt-quatre mois au titre de la période antérieure. Elle ne nous semble pas non plus dénaturer le dispositif, le petit effet d'aubaine au bénéfice des entreprises ayant déménagé après l'expiration du zonage étant largement gagé par l'exigence, que vous affirmerez, de remplir pendant vingt-quatre mois les conditions initialement posées.

Nous vous invitons donc à censurer pour erreur de droit le motif central de l'arrêt et de renvoyer l'affaire à la cour, non sans avoir alloué à M. A...une somme de 3 000 euros au titre des frais dits irrépétibles.

Tel est le sens de nos conclusions.